



## Teismo praktikos rinkinys

GENERALINĖS ADVOKATĖS  
JULIANE KOKOTT IŠVADA,  
pateikta 2018 m. rugsėjo 6 d.<sup>1</sup>

**Byla C-502/17**

**C&D Foods Acquisition ApS  
prieš  
Skatteministeriet**

(*Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija) pateiktas prašymas priimti prejudicinį sprendimą)

„Prejudicinio sprendimo procedūra – Bendra pridėtinės vertės mokesčio sistema –  
Kontroliuojančioji bendrovė – Pridėtinės vertės mokesčio atskaita – Išlaidos paslaugoms, susijusioms  
su suplanuotu patronuojamosios bendrovės akcijų pardavimu“

### I. Įvadas

1. Teisingumo Teismas jau ne vienoje byloje yra nagrinėjęs kontroliuojančiosios bendrovės teisę atskaityti PVM tuo atveju, kai įgyjamos bendrovės kapitalo dalys<sup>2</sup>. Ši byla susijusi su atvirkštine, ligi šiol dar ne taip dažnai nagrinėta situacija, kai kontroliuojančioji bendrovė perleidžia bendrovės kapitalo dalis<sup>3</sup>.

2. Ši byla suteiks Teisingumo Teismui galimybę patikslinti savo jurisprudenciją dėl kontroliuojančiųjų bendrovių teisės į PVM atskaitą. Visų pirma joje, be kita ko, svarbu nustatyti konkrečias sąlygas, kuriomis gali būti pripažįstamas teisei į atskaitą būtinas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su tam tikru pardavimo sandoriu.

### II. Teisinis pagrindas

3. Sąjungos teisės pagrindas šioje byloje yra Direktyvos 2006/112/EB (toliau – PVM direktyva) nuostatos<sup>4</sup>.

4. PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje nustatyta:

„Apmokestinamasis asmuo“ – asmuo, kuris savarankiškai bet kurioje vietoje vykdo ekonominę veiklą, neatsižvelgiant į tos veiklos tikslą ar rezultatą.

<sup>1</sup> Originalo kalba: vokiečių.

<sup>2</sup> Žr., pavyzdžiui, 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimą *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496), taip pat mano išvadą byloje *Ryanair* (C-249/17, EU:C:2018:301).

<sup>3</sup> Šiuo atveju reikėtų pažymėti visų pirma 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665).

<sup>4</sup> 2006 m. lapkričio 28 d. Tarybos direktyva 2006/112/EB dėl pridėtinės vertės mokesčio bendros sistemos (OL L 347, 2006, p. 1).

„Ekonominė veikla“ – gamintojų, prekybininkų ar paslaugas teikiančių asmenų veikla, įskaitant kasybą bei žemės ūkio veiklą ir laisvųjų profesijų veiklą. Visų pirma ekonomine veikla laikomas materialiojo ar nematerialiojo turto naudojimas siekiant gauti nuolatinių pajamų.“

5. PVM direktyvos 135 straipsnyje, be kita ko, numatyta:

„1. Sandoriai, kurių valstybės narės neapmokestina PVM: <...>

f) sandoriai, įskaitant derybas dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių, išskyrus dokumentus, patvirtinančius nuosavybės teisę į prekes, ir 15 straipsnio 2 dalyje nurodytas teises ar vertybinius popierius; <...>“

6. Pagal PVM direktyvos 167 straipsnį teisė į atskaitą atsiranda atsiradus prievolei apskaičiuoti atskaitytiną PVM. Tos pačios direktyvos 168 straipsnyje numatyta:

„Jeigu prekes ir paslaugas apmokestinamasis asmuo naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams, apmokestinamasis asmuo turi turėti valstybėje narėje, kurioje jis vykdo šiuos sandorius, teisę iš PVM, kurį sumokėti jam tenka prievolė, atskaityti:

a) mokėtiną ar sumokėtą PVM toje valstybėje narėje už prekių tiekimą ar paslaugų teikimą, kurį jam atliko ar turi atlikti kitas apmokestinamasis asmuo; <...>“

7. Kiek tai susiję su nacionaline teise, reikia nurodyti į 2005 m. spalio 14 d. *Lovbekendtgørelse nr. 966* (Konsoliduotasis įstatymas Nr. 966) (toliau – PVM įstatymas), kuris buvo taikomas ginčijamuoju laikotarpiu.

### III. Faktinės aplinkybės ir pagrindinė byla

8. Danijos bendrovė *C&D Foods* priklauso tarptautinei bendrovių grupei *Arovit*. Pagrindinėje byloje nagrinėjamu laikotarpiu *C&D Foods* priklausė 100 % *Arovit Holding* akcijų, o pastaroji savo ruožtu valdė visas *Arovit Petfood* akcijas. Bendrovių grupei priklauso 13 įvairiose Europos šalyse įsteigtų bendrovių, kurių akcijas valdo *Arovit Petfood*.

9. Nuo 2007 m. *C&D Foods* pagal administravimo susitarimą teikė savo antro laipsnio patrunuojamajai bendrovei *Arovit Petfood* įvairias PVM apmokestinamas administravimo ir IT paslaugas, kaip antai buhalterinės apskaitos, kontrolės, biudžeto sudarymo. *Arovit Petfood* mokėjo *C&D Foods* už šias paslaugas sumą, lygią išlaidoms darbuotojams su 10 % antkainiu ir Danijoje taikomu 25 % PVM. *C&D Foods* vaidmuo kitų grupės bendrovių atžvilgiu pasireiškė tik šių bendrovių akcijų valdymu.

10. 2009 m. ekonominių sunkumų patyrusią *Arovit* bendrovių grupę įsigijo Islandijos bankas *Kaupthing Bank*. *Kaupthing Bank* pavedė įvairioms audito bendrovėms ir advokatų kontorai *Holst Advokater* įvertinti *Arovit* bendrovių grupės restruktūrizavimo galimybes. Šiuo tikslu bankas sudarė konsultavimo sutartis su atitinkamais auditoriais, o už jų suteiktas paslaugas, įskaitant PVM, sumokėjo *C&D Foods*.

11. Atlikdama šį vertinimą *Holst Advokater* taip pat parengė *C&D Foods* mažiausiai vieną sutartį dėl *C&D Foods* turimų *Arovit Holding* ir *Arovit Petfood* akcijų pardavimo nenurodytam pirkėjui. *Holst Advokater* pateikė *C&D Foods* sąskaitą už suteiktas konsultavimo paslaugas, į sąskaitą įtraukusi PVM. Vis dėlto 2009 m. rudenį nuspręsta atsisakyti ketinimų parduoti, nes nebuvo įmanoma rasti pirkėjo.

12. *C&D Foods* paprašė leisti atskaityti PVM, sumokėtą kartu su atlygiu *Holst Advokater* ir audito bendrovėms. Vis dėlto tiek SKAT (Danijos maitų ir mokesčių institucija), tiek, pareiškus atitinkamą prieštaravimą, *Landsskatteret* (Danijos vyriausioji mokesčių ginčų komisija) atsisakė leisti *C&D Foods* atskaityti PVM. Atsisakymą grindė tuo, kad konsultavimo paslaugos, kaip jos manė, buvo suteiktos ne *C&D Foods* ir kad išlaidos nebuvo, kaip reikalaujama, susijusios su PVM apmokestinamais *C&D Foods* pardavimo sandoriais.

13. *C&D Foods* pareiškė dėl šių sprendimų ieškinį, kuris, atsižvelgiant į tai, kad jame iškelti esminės svarbos klausimai, nagrinėjamas pirmojoje instancijoje *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija). 2017 m. rugpjūčio 15 d. nutartimi, kurią Teisingumo Teismas gavo 2017 m. rugpjūčio 18 d., *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas) sustabdė bylos nagrinėjimą ir pateikė Teisingumo Teismui pagal SESV 267 straipsnį šiuos klausimus prejudiciniam sprendimui priimti:

- „1. Ar Direktyvos 2006/112 168 straipsnį reikia aiškinti taip: pagal jį tokiomis aplinkybėmis, kokios nagrinėjamos pagrindinėje byloje, kontroliuojančioji bendrovė turi teisę visiškai atskaityti PVM, taikytą gautoms paslaugoms, susijusioms su išsamiu patikrinimu (*due diligence*) prieš numatytą, bet neįvykdytą patronuojamosios bendrovės, kuriai kontroliuojančioji bendrovė teikia PVM apmokestinamas administravimo ir IT paslaugas, akcijų pardavimą?
  2. Ar atsakymui į pirmesnį klausimą turi reikšmės aplinkybė, kad PVM apmokestinamų administravimo ir IT paslaugų, kurias kontroliuojančioji bendrovė teikia savo ekonominės veiklos tikslais, kaina yra nustatyta suma, atitinkanti kontroliuojančiosios bendrovės išlaidas darbuotojų atlyginimams su 10 % antkainiu?
  3. Neatsižvelgiant į pirmesnių klausimų atsakymus, ar gali egzistuoti teisė į PVM atskaitą, kai pagrindinėje byloje nagrinėjamos konsultavimosi išlaidos laikomos bendrosiomis išlaidomis, ir, jei gali, kokiomis sąlygomis?
14. Žodines pastabas per rašytinę proceso Teisingumo Teisme dalį pateikė Danija ir Komisija.

#### IV. Teisinis vertinimas

15. Savo trimis klausimais prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas siekia galiausiai išsiaiškinti, ar ekonominę veiklą vykdanči kontroliuojančioji bendrovė turi teisę atskaityti PVM, taikytą išlaidoms, susijusioms su planuojamu akcijų pardavimu. Kontroliuojančiosios bendrovės ekonominė veikla pasireiškia būtent verslo valdymo paslaugų teikimu antro laipsnio patronuojamajai bendrovei<sup>5</sup>, kurios akcijos turi būti parduotos kartu su patronuojamosios bendrovės akcijomis.

##### A. Dėl prejudicinių klausimų priimtinum

16. Pagal PVM direktyvos 168 straipsnį apmokestinamasis asmuo įgyja teisę į mokesčio atskaitą su sąlyga, kad jis prekes ir paslaugas naudoja savo apmokestinamiesiems sandoriams. Tai reiškia, kad apmokestinamasis asmuo turi būti atitinkamų prekių ar paslaugų gavėjas<sup>6</sup>. Todėl *C&D Foods* turi teisę atskaityti tik tą PVM sumą, kuri buvo sumokėta kartu su atlygiu už būtent jai suteiktas konsultavimo paslaugas. Dėl šios priežasties iš karto galima paneigti *C&D Foods* teisę atskaityti PVM, kuriuo buvo apmokestintos *Kaupthing Bank* suteiktos paslaugos.

5 Pagal suformuotą jurisprudenciją tai laikoma ekonomine veikla; žr. 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimą *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21 punktą), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimą *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 30 ir 31 punktai) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 21 punktą).

6 Šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 32 punktą).

17. Tiesa, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas pažymi, kad jo prašymas priimti prejudicinį sprendimą nėra susijęs su klausimu, kas buvo tikrasis mokėtojas už PVM apmokestintas konsultavimo paslaugas. Vis dėlto reikia pabrėžti, kad Teisingumo Teismas neturi jurisdikcijos atsakyti į hipotetinius klausimus dėl prejudicinio sprendimo<sup>7</sup>. Todėl toliau teikiamos pastabos susijusios tik su teise atskaityti PVM, sumokėtą *Holst Advokater*, nes tik šiuo atveju remiantis sprendimu dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą galima aiškiai daryti išvadą, kad konsultavimo paslaugų gavėja buvo *C&D Foods*.

### **B. Dėl atsakymų į prejudicinius klausimus**

18. Pirmasis klausimas bendrai susijęs su *C&D Foods* teise atskaityti PVM; juo buvo apmokestintos *Holst Advokater* teiktos konsultavimo paslaugos, kuriomis buvo naudojamos planuojant parduoti *Arovit Petfood* akcijas.

19. Antrasis ir trečiasis prejudiciniai klausimai visų pirma susiję su nagrinėjamų išlaidų „tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu“ su konkrečiais arba planuojamais pardavimo sandoriais, taigi, su sandoriais pagal administravimo susitarimą su *Arovit Petfood* arba su sandoriais dėl planuojamo akcijų pardavimo.

20. Atsižvelgiant į tai, kad ryšys su ekonomine veikla yra būtina teisės į PVM atskaitą sąlyga, dėl kurios teikiamas pirmasis klausimas, į visus tris klausimus reikia atsakyti kartu.

21. Prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikusio teismo abejonės dėl *C&D Foods* teisės į PVM mokesčio atskaitą iš esmės grindžiamos dviem aspektais:

22. Pirma, jam kyla klausimas, ar planuojamas akcijų pardavimas apskritai gali būti laikomas ekonomine veikla, t. y. ar jis patenka į PVM taikymo sritį (šiuo klausimu žr. 1 skirsnį). Antra, jis siekia išsiaiškinti, ar galima teigti, kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja pirkimo sandorius su apmokestinamąja veikla, ir, jei taip, kokiomis aplinkybėmis. Nes teisė į PVM atskaitą negalima tuo atveju, jei tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja pirkimo sandorius su neapmokestinamąja veikla (šiuo klausimu žr. 2 skirsnį).

23. Galiausiai papildomai dar išnagrinėsiu klausimą, kokiomis aplinkybėmis būtų galima patvirtinti sąsajas su visa ekonomine *C&D Foods* veikla (šiuo klausimu žr. 3 skirsnį).

<sup>7</sup> 1992 m. liepos 16 d. Sprendimas *Meilicke* (C-83/91, EU:C:1992:332, 23 punktas), 2005 m. lapkričio 22 d. Sprendimas *Mangold* (C-144/04, EU:C:2005:709, 34 ir 37 punktai) ir 2016 m. gruodžio 21 d. Sprendimas *Tele2 Sverige ir Watson ir kt.* (C-203/15 ir C-698/15, EU:C:2016:970, 130 punktas).

## 1. „Arovit Petfood“ akcijų pardavimas kaip ekonominė veikla

24. Tiesa, vien paprastas bendrovės kapitalo dalių įsigijimas pagal suformuotą Teisingumo Teismo jurisprudenciją negali būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji apibrėžta PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalyje<sup>8</sup>. Kitaip yra tada, kai bendrovės kapitalo dalys įgyjamos arba turimos siekiant tiesiogiai arba netiesiogiai dalyvauti valdant bendrovę<sup>9</sup>. Įprastu dalyvavimu valdant bendrovę pagal jurisprudenciją laikomas administracinių, finansinių arba komercinių paslaugų (vadinamųjų bendrovės valdymo paslaugų) teikimas<sup>10</sup>.

25. Bendrovės valdymo paslaugų teikimas ir tokioje situacijoje, kaip nagrinėjama pagrindinėje byloje, kai papildomai įtraukiama tarpininkaujanti kontroliuojančioji bendrovė, gali būti laikomas ekonomine veikla, kaip ji suprantama pagal PVM direktyvą. Lemiamas kriterijus siekiant pripažinti veiklą ekonomine yra *C&D Foods* sudaryti apmokestinamieji sandoriai. Tai aiškiai matyti iš neseniai priimto Teisingumo Teismo sprendimo *Marle Participations*<sup>11</sup>.

26. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją šie principai taip pat turi būti taikomi tuo atveju, kai kapitalo dalys perleidžiamos ir taip užbaigiamas apmokestinamasis dalyvavimas valdant patronuojamąją bendrovę<sup>12</sup>.

27. Tiesa, bendrovės kapitalo dalių pardavimas savaime taip pat nėra ekonominė veikla. Vis dėlto ekonominės veiklos pradžia ir jos nutraukimas pagal jurisprudenciją laikantis fiskalinio neutralumo principo turi būti vertinami vienodai<sup>13</sup>. Kaip akcijų įsigijimas tam tikromis sąlygomis gali būti laikomas parengiamaisiais ekonominės veiklos darbais, kurie patenka į PVM taikymo sritį, tas pats turi būti taikoma akcijų perleidimui, kuriuo nutraukiama ekonominė veikla. Antraip abi situacijos būtų neteisingai vertinamos skirtingai<sup>14</sup>. Šią mintį taip pat pabrėžė Komisija savo rašytinėse pastabose.

28. Konkrečiai dėl bendrovės kapitalo dalių perleidimo Teisingumo Teismas byloje *SKF* pripažino, kad kontroliuojančioji bendrovė, perleisdama visas turėtas patronuojamosios bendrovės akcijas ir taip nutraukdama savo dalyvavimą šioje bendrovėje, vykdė ekonominę veiklą<sup>15</sup>. Kartu buvo nutraukta ekonominė veikla, anksčiau pasireiškusi bendrovės valdymo paslaugų teikimu šiai patronuojamajai bendrovei<sup>16</sup>.

29. Panaši situacija taip pat susiklostė pagrindinėje byloje: parduodama *Arovit Holding* akcijas su *Arovit Petfood* akcijomis, *C&D Foods* ketino nutraukti savo ekonominę veiklą, kuri pasireiškė apmokestinamųjų bendrovės valdymo paslaugų teikimu *Arovit Petfood*.

8 1991 m. birželio 20 d. Sprendimas *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 17 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas).

9 1991 m. birželio 20 d. Sprendimas *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 14 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimas *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas), 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 19 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas).

10 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 21 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 34 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimas *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 21 punktas).

11 2018 m. liepos 5 d. Sprendimas *Marle Participations* (C-320/17, EU:C:2018:537, 35 punktas) – vis dėlto šiuo požiūriu abejotina, ar nekilnojamojo turto nuoma iš tikrųjų gali būti laikoma „dalyvavimu valdant“ bendrovę.

12 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 34 punktas).

13 1996 m. birželio 20 d. Sprendimas *Wellcome Trust* (C-155/94, EU:C:1996:243, 33 punktas), 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 22–24 punktai), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 19 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 34 punktas).

14 Šiuo klausimu žr. 2001 m. vasario 22 d. Sprendimą *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 35 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimą *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, 39 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimą *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 23 ir 24 punktai).

15 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 33 punktas).

16 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 32 punktas).

30. Šios išvados negali paneigti aplinkybė, kad akcijų pardavimo pajamos turėjo būti naudojamos siekiant padengti išskolinimą naujai bendrovių grupės savininkei *Kaupthing Bank*, o byloje *SKF* turėjo vykti bendrovių grupės reorganizacija. Pagrindinėje byloje, kitaip nei byloje *SKF*, nebuvo planuojami būsimi apmokestinamieji sandoriai. Vis dėlto tai nėra svarbu dėl trijų toliau nurodomų priežasčių.

31. Pirma, Teisingumo Teismas yra aiškiai nurodęs, kad teisė į PVM atskaitą išlieka net tuo atveju, jei apmokestinamasis asmuo, pasinaudojęs ginčijamomis paslaugomis, nebevykdo jokių sandorių, nes galutinai nutraukia savo ekonominę veiklą<sup>17</sup>. Taigi, negali būti kitaip, jeigu apmokestinamasis asmuo atlygį už sandorius, kuriais nutraukiama jo ekonominė veikla, panaudoja skolai padengti.

32. Antra, sąvoka „ekonominė veikla“, kaip ir kitos sąvokos, apibrėžiančios pagal PVM direktyvą apmokestinamus sandorius, turi būti nustatyta objektyviai<sup>18</sup>, taigi, tam tikromis sąnaudomis siektas galutinis apmokestinamojo asmens tikslas yra nesvarbus<sup>19</sup>. Todėl ekonominiai apmokestinamojo asmens motyvai imtis tam tikrų veiksmų negali turėti lemiamos reikšmės.

33. Trečia, remiantis Sprendimu *BLP Group* taip pat negalima daryti išvados, kad teisė į PVM atskaitą iš esmės netaikoma tiems sandoriams, kurie skirti skoloms padengti.

34. Minėtoje byloje kontroliuojančioji bendrovė perleido patronuojamosios bendrovės, su kuria ji nebuvo sudariusi apmokestinamųjų sandorių, akcijas. *BLP Group* teigė, jog ryšys su kita jos apmokestinamąja veikla pasireiškia tuo, kad pajamas, gautas pardavus akcijas, ji panaudoja skoloms gražinti ir taip netiesiogiai sustiprina savo kitą ekonominę veiklą. Vis dėlto Teisingumo Teismas nesutiko su šiuo argumentu. Todėl teismas galiausiai nesutiko leisti atskaityti PVM ne todėl, kad gautos pajamos buvo naudojamos skoloms padengti, o todėl, kad tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys nesiejo jų su jokia apmokestinamąja veikla<sup>20</sup>.

35. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad planuojamas akcijų pardavimas tokiomis aplinkybėmis, kaip nagrinėjamos pagrindinėje byloje, t. y. siekiant nutraukti apmokestinamąją veiklą, laikytinas ekonomine veikla, todėl patenka į PVM taikymo sritį.

17 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 35 punktas), 2004 m. balandžio 29 d. Sprendimas *Faxworld* (C-137/02, EU:C:2004:267, 39 punktas) ir 2005 m. kovo 3 d. Sprendimas *Fini H* (C-32/03, EU:C:2005:128, 23 ir 24 punktai).

18 Žr. 2006 m. sausio 12 d. Sprendimą *Optigen ir kt.* (C-354/03, C-355/03 ir C-484/03, EU:C:2006:16, 44 punktas), 2006 m. liepos 6 d. Sprendimą *Kittel ir Recolta Recycling* (C-439/04 ir C-440/04, EU:C:2006:446, 41 punktas) ir 2010 m. gruodžio 16 d. Sprendimą *euro Tyre Holding* (C-430/09, EU:C:2010:786, 28 punktas).

19 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 24 punktas), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 38 punktas) ir 2001 m. vasario 22 d. Sprendimas *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110, 25 punktas).

20 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 27 punktas). Toliau dar reikės nagrinėti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio buvimą; žr. šios išvados 36 ir paskesnius punktus.

## 2. Tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su apmokestinamąja veikla?

36. Vis dėlto gali būti prašoma leisti atskaityti tik tą PVM, kuris yra taikomas išlaidoms, tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu<sup>21</sup> susijusioms su apmokestinamuoju pardavimo sandoriu. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja tokias išlaidas su tam tikrais pardavimo sandoriais, kurie yra sudedamoji šių pardavimo sandorių kainos dalis<sup>22</sup>. Be to, galima prašyti teisės į bendrųjų bendrovės išlaidų, kurios yra sudedamoji visų bendrovės produktų dalis, PVM atskaitą<sup>23</sup>.

37. Paprastai teisė į PVM atskaitą nesuteikiama<sup>24</sup>, jei tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys sieja išlaidas su neapmokestinamąja veikla<sup>25</sup>.

38. Bet pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą valstybės narės neapmokestina PVM „sandorių <...> dėl akcijų, turtinių teisių bendrovėse ar asociacijose, obligacijų ir kitų vertybinių popierių“. Ši nuostata perkelta į nacionalinę teisę Danijos PVM įstatymo 13 straipsnio 1 dalies 11 punktu.

39. Pagal Teisingumo Teismo jurisprudenciją ši Sąjungos teisės norma apima sandorius, kuriais galima sukurti, pakeisti ar panaikinti šalių teises ir pareigas dėl vertybinių popierių, jei jie yra daugiau nei paprastas (ribotas) vertybinių popierių įsigijimas ir pardavimas, kuris nėra laikomas ekonomine veikla<sup>26</sup>. Kaip paaiškinta pirmiau, tai atitinka pagrindinėje byloje planuojamą *Arovit Petfood* akcijų pardavimą<sup>27</sup>.

40. Taigi planuotas sandoris būtų neapmokestinamas PVM pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą.

41. Vadinas, reikia išnagrinėti, ar nagrinėjamos konsultavimo paslaugos susijusios tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu su planuotu neapmokestinamuoju sandoriu.

42. Ne kiekvienu atveju konkretų pardavimo sandorį galima atskirti nuo likusių sandorių, sudarančių apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos visumą. Jei tai vis dėlto įmanoma, pirmiausia turi būti nagrinėjamas tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su šiuo konkrečiu sandoriu<sup>28</sup>. Tik tada reikia išnagrinėti, ar atitinkamas išlaidas, kaip visų paslaugų kainos dalį, sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su ekonominės veiklos visuma (vadinamosiomis bendrosiomis išlaidomis).

21 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 18 ir 19 punktai), 2000 m. birželio 8 d. Sprendimas *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300, 20 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas).

22 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 31 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 35 punktas), 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 57 punktas) ir 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 28 punktas).

23 2001 m. rugsėjo 27 d. Sprendimas *Cibo Participations* (C-16/00, EU:C:2001:495, 33 punktas), 2005 m. gegužės 26 d. Sprendimas *Kretztechnik* (C-465/03, EU:C:2005:320, 37 punktas), 2012 m. rugsėjo 6 d. Sprendimas *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557, 37 punktas) ir 2017 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktas).

24 Kelios išimtys nustatytos, pavyzdžiui, PVM direktyvos 169 straipsnyje.

25 1995 m. balandžio 6 d. Sprendimas *BLP Group* (C-4/94, EU:C:1995:107, 28 punktas), 2006 m. rugsėjo 14 d. Sprendimas *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573, 20 punktas), 2009 m. vasario 12 d. Sprendimas *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2009:88, 28 punktas), 2008 m. kovo 13 d. Sprendimas *Securita* (C-437/06, EU:C:2008:166, 30 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 59 punktas); taip pat žr. mano išvadą sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 37 punktas).

26 2001 m. gruodžio 13 d. Sprendimas *CSC Financial Services* (C-235/00, EU:C:2001:696, 33 punktas) ir 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 48 punktas).

27 Žr. šios išvados 26 punktą.

28 Šiuo klausimu žr. mano išvadą sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36 ir 37 punktai).

43. Tuo atveju, kai perleidžiamos akcijos, Teisingumo Teismas dėl tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio įsigytų paslaugų ryšio su šiuo sandoriu sprendžia atsižvelgdamas į tai, ar patirtas išlaidas galima įtraukti į akcijų ar kapitalo dalių kainą<sup>29</sup>.

44. Šiomis aplinkybėmis prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas, atrodo, laikosi nuomonės, kad negalima nustatyti tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su planuojamu akcijų pardavimu, nes išlaidos konsultavimo paslaugoms negalėjo būti perkeltos akcijų kainai. Dėl šios priežasties teismas antruoju ir trečiuoju prejudiciniais klausimais tiesiogiai klausia dėl aplinkybių, kuriomis išlaidos konsultavimo paslaugoms gali būti priskirtos bendrosioms išlaidoms.

45. Vis dėlto reikėtų pažymėti, jog Teisingumo Teismo formuluotė, pagal kurią patirtos išlaidos turėtų būti įtrauktos į akcijų ar kapitalo dalių kainą, nereiškia, kad kainos iš tikrųjų turi padidėti, pavyzdžiui, pridėjus prie pardavimo kainos tam tikrą sumą.

46. Tai ypač akivaizdžiai rodo bendrovių, kurių akcijos kotiruojamos vertybinių popierių biržose, pavyzdys: jų akcijų kaina paprastai nustatoma remiantis tuo metu taikoma akcijų kaina, o ne derybomis tarp pardavėjo ir pirkėjo. Todėl minėta Teisingumo Teismo formuluotė turi būti suprantama taip, kad išlaidos turi tiesiogiai mažinti konkretaus sandorio dėl akcijų ar kapitalo dalių pelną, o ne vien visą bendrovės pelną. Taigi, pirkimo sandoriai turi būti taip glaudžiai susiję su akcijų pardavimu, kad ekonominiu požiūriu jie turi tiesiogiai sudaryti siekiamos apyvartos išlaidų sudedamąją dalį.

47. Be to, kitaip, nei manė *C&D Foods*, negalima teigti, jog sąsaja su neapmokestinamuoju kapitalo dalių pardavimu negalima vien todėl, kad pardavimas galiausiai neįvyko. Atsižvelgiant į tai, kad parengiamieji darbai pripažįstami ekonomine veikla, tokiais atvejais taip pat ir sprendžiant dėl teisės į PVM atskaitą svarbus ryšys su planuojamais pardavimo sandoriais<sup>30</sup>.

48. Atrodo, kad toks ryšys, kaip savo rašytinėse pastabose taip pat pažymėjo Komisija, sieja *Holst Advokater* konsultavimo paslaugas su numatytu *Arovit Petfood* akcijų pardavimu. Konsultavimo objektas būtent ir buvo sutarties dėl akcijų pardavimo projektas. Taigi, atrodo, kad išlaidos tokioms konsultacijoms labai tiesiogiai susijusios su numatytu neapmokestinamuoju sandoriu.

49. Taikyti šį standartą taip pat netrukdo Sprendimas *Iberdrola*, kuriame nustatant tiesioginį ryšį buvo taikomi labai platūs kriterijai. Vis dėlto Teisingumo Teismas nagrinėjamos aplinkybėmis nesprendė dėl priskyrimo konkrečiam pardavimo sandoriui: teismo sprendimas buvo taikomas tik ryšiui su apmokestinamojo asmens ekonominės veiklos visuma<sup>31</sup>.

50. Atsižvelgiant į tai, kas išdėstyta, prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas turi nustatyti<sup>32</sup>, ar nagrinėjamos konsultavimo paslaugos buvo tiesioginiu ir nedelsiant atsirandančiu ryšiu susijusios su *Arovit Petfood* akcijų pardavimu, neapmokestinamu pagal PVM direktyvos 135 straipsnio 1 dalies f punktą. Jei taip, *C&D Foods* neturėtų teisės į PVM atskaitą.

29 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 62 punktas); taip pat 2013 m. gegužės 30 d. Sprendimas *X* (C-651/11, EU:C:2013:346, 56 punktą).

30 Žr. 2012 m. lapkričio 29 d. Sprendimą *Gran Via Moinești* (C-257/11, EU:C:2012:759, 27 punktą) ir 2015 m. spalio 22 d. Sprendimą *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 20 punktą).

31 Žr. 2013 m. rugsėjo 14 d. Sprendimą *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683, 29 punktą).

32 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 63 ir 73 punktai).



### 3. Ryšys su ekonominės veiklos visuma

51. Ryšį su ekonominės veiklos visuma reikėtų nagrinėti tik tuo atveju (ir tai taip pat savo rašytinėse pastabose pabrėžė Komisija), jei prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas nenustatytų tiesioginio ir nedelsiant atsirandančio ryšio su neapmokestinamosiomis pajamomis iš numatyto akcijų pardavimo<sup>33</sup>.

52. Iš esmės taikytini tie patys principai. Atsižvelgiant į tai, jog Teisingumo Teismas, nustatydamas teisę atskaityti bendrąsias išlaidas, reikalauja, kad išlaidos, patirtos įsigyjant paslaugas, būtų atitinkamai įtrauktos į apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių ar teikiamų paslaugų kainą<sup>34</sup>, nėra reikalaujama, kad matematiškai padidėtų kainos. Iš esmės tuo nustatomas būtinas ekonominis pirkimo ir pardavimo ryšys<sup>35</sup>.

53. Vis dėlto, kad atsirastų toks ryšys nebūtina faktiškai padidinti kainas, svarbu vien tai, kad tam tikros išlaidos būtų sudedamoji visų apmokestinamojo asmens produktų ar paslaugų kainos dalis. Komisija tai taip pat nurodė savo rašytinėse pastabose. Todėl svarbu tik tai, kad įsigytos paslaugos būtų ekonomiškai ir objektyviai susijusios su apmokestinamąja veikla<sup>36</sup>, pavyzdžiui, tokiu būdu, kad nuo to priklausytų pelno dydis.

54. Bet koks kitoks sprendimas reikštų, kad teisė į PVM atskaitą apmokestinamajam asmeniui, kuris negali arba nenori didinti savo kainų padidėjus išlaidoms, turėtų būti nesuteikiama. Tuo būtų aiškiai pažeidžiamas neutralumo principas.

55. Tokia pat išvada darytina dėl antrajame prejudiciniame klausime nurodytų konkrečių aplinkybių, susijusių su fiksuotu antkainiu. Tiesa, tokiu atveju išlaidos konsultavimo paslaugoms negali būti iš tikrųjų įtraukiamos į kainas, kurias *C&D Foods* apskaičiuoja už valdymo paslaugas, ir atrodo, kad prašymą priimti prejudicinį sprendimą pateikęs teismas dėmesį yra nukreipęs būtent į tai. Atsiskaitoma už kainą, atitinkančią išlaidas darbuotojų atlyginimams su 10 % antkainiu. Vis dėlto tai dar nereiškia, kad ryšys su tokiomis pajamomis bet kuriuo atveju turi būti atmestas. Neatsižvelgiant į faktinį kainos padidėjimą, tam tikros išlaidos yra sudedamoji apmokestinamojo asmens tiekiamų prekių arba teikiamų paslaugų dalis.

56. Galimybę visiškai atskaityti mokesčių kaip bendrąsias išlaidas galėtų paneigti tai, kad konsultacijos taip pat gali būti susijusios su tiesioginės patronuojamosios bendrovės (*Arovit Holding*), kurios atžvilgiu *C&D Foods* veikia kaip visiškai kontroliuojančioji bendrovė, akcijų perleidimu<sup>37</sup>. Todėl gali prireikti paskirstyti PVM atskaitą tarp bendrovės ekonominės ir ne ekonominės veiklos. Vis dėlto prejudiciniuose klausimuose apie tai neužsimenama, be to, nutartyje dėl prašymo priimti prejudicinį sprendimą nėra pakankamai informacijos, kuri leistų pateikti naudingą atsakymą.

57. Vis dėlto reikia dar kartą priminti, kad ryšys su ekonominės veiklos visuma bet kuriuo atveju nebebus svarbus, jei pirkimas galės būti aiškiai priskirtas tam tikram neapmokestinamajam pardavimo sandoriui. Tokiu atveju nelieka galimybės atsižvelgti į jį kaip į bendrąsias išlaidas.

33 Šiuo klausimu žr. mano išvadą sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 36 ir 37 punktai).

34 2009 m. spalio 29 d. Sprendimas *AB SKF* (C-29/08, EU:C:2009:665, 60 punktas).

35 Išsamiau šiuo klausimu žr. mano išvadoje sujungtose bylose *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:283, 25–31 punktai).

36 2015 m. spalio 22 d. Sprendimas *Sveda* (C-126/14, EU:C:2015:712, 29 punktas).

37 Vis dėlto visiškai finansų kontroliuojančiosios bendrovės pagal jurisprudenciją nėra laikomos apmokestinamaisiais asmenimis, kaip tai suprantama pagal PVM direktyvos 9 straipsnio 1 dalį; žr. 1991 m. birželio 20 d. Sprendimą *Polysar Investments Netherlands* (C-60/90, EU:C:1991:268, 17 punktas), 2000 m. lapkričio 14 d. Sprendimą *Floridienne ir Berginvest* (C-142/99, EU:C:2000:623, 17 punktas) ir 2015 m. liepos 16 d. Sprendimą *Larentia + Minerva ir Marenave Schiffahrt* (C-108/14 ir C-109/14, EU:C:2015:496, 20 punktas), taip pat šios išvados 24 punktą.

## V. Išvada

58. Iš to, kas išdėstyta, matyti, kad į *Vestre Landsret* (Vakarų apygardos teismas, Danija) prejudicinius klausimus reikia atsakyti taip:

1. Direktyvos 2006/112/EB 9 straipsnio 1 dalis turi būti aiškinama taip, kad kaip ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal šią nuostatą, pripažįstami ne tik parengiamieji darbai siekiant pradėti veiklą, bet ir veiksmai, kuriais ji nutraukiama. Todėl antro laipsnio patronuojamosios bendrovės akcijų perleidimas, kuriuo baigiama anksčiau vykdyta apmokestinamoji veikla, t. y. bendrovės dalyvavimas valdant šią bendrovę tam, kad bendrovė sudarytų apmokestinamuosius sandorius, yra ekonominė veikla, kaip ji suprantama pagal Direktyvos 2006/112 9 straipsnio 1 dalį.
2. Direktyvos 2006/112 168 straipsnis turi būti aiškinamas taip, kad kontroliuojančioji bendrovė neturi teisės į PVM atskaitą, taikyto konsultavimo paslaugoms, kuriomis ji naudojosi prieš suplanuotą antro laipsnio patronuojamosios bendrovės akcijų perleidimą, jeigu šias konsultavimo paslaugas sieja tiesioginis ir nedelsiant atsirandantis ryšys su pageidautais akcijų pardavimo sandoriais, kurie pagal Direktyvos 2006/112 135 straipsnio 1 dalies f punktą yra neapmokestinami. Tai turi nustatyti nacionalinis teismas.